

## MKB-Nieuwsbrief 6/2024

### 1. Hoge Raad: box 3 op basis van werkelijk rendement

Donderdag 6 juni 2024 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het box 3-stelsel nog steeds in strijd is met Europees recht als het forfaitaire rendement hoger is dan het werkelijke rendement. Dat kan betekenen dat uw box 3-heffing lager kan worden vastgesteld dan op basis van de wettelijke regels.



#### 'Kerstarrest' van 24 december 2021

Op 24 december 2021 oordeelde de Hoge Raad dat het box 3-stelsel vanaf 2017 het verdragsrechtelijke discriminatieverbod en eigendomsrecht schendt als het forfaitaire rendement hoger is dan het werkelijke rendement. In die casus bood de Hoge Raad rechtsherstel door box 3 te heffen op basis van het werkelijke rendement.

#### Box 3 na Kerstarrest

Om uitvoering te geven aan het rechtsherstel, heeft de wetgever voor de jaren 2017 tot en met 2022 de Wet rechtsherstel box 3 (hierna: Herstelwet) ingevoerd. Deze wet kent forfaits die het werkelijke rendement zo goed mogelijk zouden moeten benaderen. De vraag die in veel procedures en dus uiteindelijk ook bij de Hoge Raad voorlag, was of de Herstelwet vanwege die forfaits nog steeds het discriminatieverbod en eigendomsrecht schendt.

#### Hoge Raad: nog steeds discriminerend

Naar aanleiding van die procedures oordeelde de Hoge Raad op 6 juni 2024 dat de Herstelwet nog steeds het discriminatieverbod en het eigendomsrecht schendt als het forfaitaire rendement hoger is dan het werkelijke rendement. In die gevallen moet naar het oordeel van de Hoge Raad rechtsherstel geboden worden. De belastingaanslag moet dan zo ver worden verminderd dat alleen nog belasting in box 3 betaald wordt over het werkelijke rendement.

#### **Let op!**

**De Hoge Raad oordeelt dat ditzelfde geldt voor de Overbruggingswet box 3 die vanaf 2023 geldt. Deze wet regelt, op bijna dezelfde wijze als de Herstelwet, de box 3-heffing vanaf 2023.**

#### Maar wat is dan het werkelijke rendement?

Aan diverse rechters was al de vraag voorgelegd hoe het werkelijke rendement berekend moet worden. In de uitspraken van 6 juni 2024 geeft de Hoge Raad hiervoor een aantal regels.

Zo moet voor de berekening van het werkelijke rendement het gehele vermogen in box 3 meegenomen worden, dus ook de bank- en spaartegoeden. Het gaat daarbij niet alleen over het rendement op het vermogen op 1 januari, maar over het rendement op het gehele vermogen gedurende het hele jaar.

#### **Let op!**

**Het heffingvrije vermogen mag niet in aftrek worden gebracht.**

### **Nominaal en (on)gerealiseerd**

Bij de berekening van het werkelijke rendement gaat het om het nominale rendement, dus zonder rekening te houden met inflatie. Verder worden niet alleen de rechtstreekse voordelen uit vermogensbestanddelen betrokken in het werkelijke rendement (zoals rente, dividend en huur), maar ook de gerealiseerde én ongerealiseerde positieve en negatieve waardeveranderingen. Bij de bepaling van het rendement in een jaar wordt tot slot geen rekening gehouden met positieve of negatieve rendementen in andere jaren. Er is dus geen mogelijkheid van verliesverrekening over de jaargrens heen.

#### ***Let op!***

***Kosten mogen niet in mindering komen op het rendement, met uitzondering van rente van schulden die tot het vermogen in box 3 behoren.***

### **In principe geen rentevergoeding bij rechtsherstel**

Bij de Hoge Raad lag ook nog de vraag voor of een belastingplichtige recht heeft op rentevergoeding als hij rechtsherstel en dus een teruggaaf voor box 3 krijgt. De Hoge Raad oordeelt dat dit in principe niet het geval is. Dit kan alleen anders zijn als bij berekening van de wettelijke rente over de belastingvermindering, deze wettelijke rente hoger is dan de belastingvermindering in box 3 zelf.

### **Kunt u profiteren?**

Of u daadwerkelijk kunt profiteren van het oordeel van de Hoge Raad staat niet zonder meer vast en is afhankelijk van veel factoren. Allereerst speelt bijvoorbeeld de vraag of uw definitieve aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat. Heeft u al rechtsherstel gehad, dan is de vraag of u nog op tijd bent om een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. Voor de jaren tot en met 2018 is dat in ieder geval niet meer mogelijk.

Daarnaast is van belang of uw werkelijke rendement inderdaad lager is dan het forfaitaire rendement. De Hoge Raad heeft hierover bepaald dat het niet relevant is hoeveel lager dit werkelijke rendement is. Houd er wel rekening mee dat u aan de hand van de feiten zelf zult moeten aantonen dat uw werkelijke rendement lager is dan het forfaitaire rendement.

#### ***Let op!***

***Is uw werkelijke rendement hoger dan het forfaitaire rendement, dan verandert er niets voor u. De uitspraak van de Hoge Raad kan dus niet tot een hogere aanslag leiden.***

### **Hoe nu verder?**

De Belastingdienst geeft op de website aan dat u voorlopig niets hoeft te doen. Als de uitspraak gevolgen heeft voor uw box 3-inkomen, dan stuurt de Belastingdienst u later dit jaar een brief.

Het Ministerie van Financiën bestudeert de uitspraak en na een politieke beslissing hoort de Belastingdienst hoe zij het box 3-inkomen op een juiste manier kan berekenen. De Belastingdienst ontwikkelt op dit moment wel al een digitaal formulier 'opgaaf werkelijk rendement', waar u straks waarschijnlijk gebruik van kunt maken om het werkelijke rendement door te geven.

We verwachten dus pas duidelijkheid in de loop van het jaar. Tot die tijd moeten we afwachten. Zodra er meer duidelijkheid is, brengen we u uiteraard op de hoogte via onze website en nieuwsbrief.

**Tip!**

U kunt voor uzelf wel al een globale berekening maken of het zinvol is om een beroep te doen op het werkelijke rendement. U kunt ook alvast de stukken verzamelen die dit onderbouwen. Zodra het formulier dan beschikbaar komt, kunt u er snel mee aan de slag.

**Massaalbezwaarplusprocedure**

Wellicht ten overvloede merken we op dat deze arresten losstaan van de massaalbezwaarplusprocedures voor de jaren 2017-2020 voor de belastingplichtigen die op of voor 24 december 2021 niet (tijdig) bezwaar hadden aangetekend tegen de aanslagen inkomstenbelasting. De massaalbezwaarplusprocedures bevinden zich nog in een beginstadium. We kunnen niet aangeven wanneer en hoe de Hoge Raad in deze procedures zal oordelen. Dat kan nog maanden duren. Behoort u tot deze groep belastingplichtigen? Dan hoeft u ook nog geen (nadere) actie te ondernemen.

**2. Fiscale maatregelen uit het hoofdlijnenakkoord**

PVV, VVD, NSC en BBB hebben op 16 mei 2024 een hoofdlijnenakkoord gesloten. Het is een akkoord op hoofdlijnen dat nog moet leiden tot een regeerakkoord. Desondanks kunnen hieruit wel al diverse concrete – en nog nader uit te werken – fiscale maatregelen ontleend worden.



In dit artikel is per thema een selectie opgenomen van de fiscale maatregelen.

**Let op!**

*Houd er rekening mee dat de maatregelen nog niet vaststaan. Deze moeten namelijk eerst nog worden opgenomen in een regeerakkoord, vervolgens in wetsvoorstellen, en daarna door de Tweede en Eerste Kamer worden aangenomen. Desondanks is het wel verstandig om hiervan reeds kennis te nemen en er rekening mee te houden.*

**Arbeid**

Uit het hoofdlijnenakkoord kunnen onder meer de volgende voorgenomen (fiscale) maatregelen op het gebied van arbeid ontleend worden:

- Een lastenverlichting op arbeid en een verlaging van de marginale druk voor middeninkomens, bijvoorbeeld via het introduceren van een derde schijf in de inkomstenbelasting.
- Meer zekerheid op de arbeidsmarkt, bijvoorbeeld door een zelfstandigenbeleid voor echte zelfstandigen (zzp'ers), regulering van de uitzendsector, meer vaste contracten voor werknemers en het voortzetten van de wetsbehandeling van de Wet verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden (VBAR) en de Wet toelating terbeschikkingstelling van arbeidskrachten (WTTA).
- Hervorming van de WW vanaf 2027.
- Vanaf 1 juli 2026 wordt de compensatie van de transitievergoeding voor werkgevers bij ontslag vanwege langdurige arbeidsongeschiktheid beperkt tot kleine werkgevers (met minder dan 25 werknemers).

### Ondernemers

Specifiek voor ondernemers kunnen uit het hoofdlijnenakkoord onder meer de volgende voorgenomen fiscale maatregelen worden opgemaakt:

- Een aantal al aangenomen of aangekondigde lastenverzwaringen wordt weer teruggedraaid; zo wordt bijvoorbeeld de mkb-winstvrijstelling niet verder verlaagd naar 12,03%, wordt de inkoopfaciliteit van eigen aandelen in de dividendbelasting niet afgeschaft en wordt de verhoging van het hoogste tarief in box 2 van 31 naar 33% teruggedraaid.
- Een ruimhartige vrijwillige en langdurige stoppersregeling voor land- en tuinbouwers vindt fiscaalvriendelijk plaats.
- Vanaf 2025 wordt de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting en het geven uit de vennootschap beperkt.
- Vanaf 2025 wordt de renteaftrekbeperking in de Vpb ('earningsstripping') van 20% naar het Europese gemiddelde van 25% gebracht.
- Vanaf 2028 wordt een circulaire plasticheffing ingevoerd.

### Vervoer

Voor het vervoer bevat het hoofdlijnenakkoord onder meer de volgende voorgenomen fiscale maatregelen:

- Alle subsidies voor de aanschaf van elektrische auto's, zowel voor nieuwe als tweedehands auto's, worden met ingang van 2025 afgeschaft. Uit het hoofdlijnenakkoord wordt niet duidelijk of dit ook geldt voor de verlaagde bijtelling van elektrische auto's.
- De gewichtscorrectie voor elektrische auto's in de motorrijtuigenbelasting (mrb) blijft bestaan. De huidige accijnsverlaging op brandstof wordt met een jaar verlengd en loopt door tot eind 2025.
- Diesel met een lager accijns (de zogenaamde rode diesel) wordt vanaf 2027 weer ingevoerd voor boeren, tuinders en loonwerkers.

### Wonen

Ook op het gebied van wonen bevat het hoofdlijnenakkoord een aantal fiscale maatregelen, waaronder:

- De fiscale positie van de eigen woning blijft ongewijzigd. Dit betekent onder meer dat de hypotheekrenteaftrek voor de eigenwoningbezitter blijft bestaan en dat het eigenwoningforfait niet wijzigt.
- De stijging van de onroerendzaakbelasting wordt gemaximeerd.
- Er komt een belasting op ongebouwde grond die een woonfunctie heeft en het bouwen van (private) huurwoningen wordt gestimuleerd door het verminderen van de regeldruk en – waar mogelijk – de belastingdruk.
- Voor eigenaren van zonnepanelen verdwijnt de salderingsregeling in één keer met ingang van 2027.

### Btw-verhogingen

In het hoofdlijnenakkoord zijn ook diverse btw-verhogingen opgenomen, waaronder:

- De btw op culturele goederen en diensten, waaronder boeken, toegang tot theater, musea, kermisattracties en dierentuinen wordt vanaf 2026 verhoogd van 9 naar 21%.
- Het btw-tarief voor logies (onder meer hotelovernachtingen) gaat vanaf 2026 omhoog van 9 naar 21%.

**Let op!**

*De toegang tot bioscopen en dagrecreatie en overnachtingen op campings worden uitgezonderd van de btw-verhoging naar 21%. Hiervoor blijft het verlaagde btw-tarief van 9% gelden.*

**Particulieren**

Voor particulieren is verder nog een aantal fiscale maatregelen aan het hoofdlijnenakkoord te ontlenen, waaronder:

- De verhoging van het box 3-tarief naar 36% wordt (deels) teruggedraaid.
- De giftenaftrek in de inkomstenbelasting wordt vanaf 2025 beperkt. Vanaf 2028 worden alle verschillende soorten giften in de inkomstenbelasting op gelijke wijze behandeld. Er bestaat dan waarschijnlijk geen verschil in behandeling meer tussen periodieke en andere giften.

**Overig**

Uit het hoofdlijnenakkoord is verder onder meer nog op te maken dat wetgeving voor een hervorming van het toeslagen- en belastingstelsel wordt voorbereid. Daarnaast komt er een 'recht op vergissen'. Dit betekent dat één enkele fout een burger niet meteen diep in de problemen kan duwen. De kosten van aanmaning en incasso van de overheid gaan daarnaast fors omlaag en de bereikbaarheid van overheidsorganisaties voor burgers gaat omhoog. Tot slot gaat de kansspelbelasting vanaf 2025 omhoog van 30,5 naar 37,8%.

**3. Aan werknemer verstrekte gezonde maaltijd onbelast?**

Een werkgever die in 2017 en 2018 zijn personeel gratis gezonde maaltijden verstrekte, hoeft hierover geen loonbelasting af te dragen. Dit heeft de Hoge Raad beslist. De verstrekte maaltijden waren gericht vrijgesteld binnen de werkkostenregeling, omdat ze rechtstreeks voortvloeiden uit het arbobeleid van de werkgever.

**Gezonde maaltijden**

De werkgever verstrekte de gratis maaltijden aan zijn werknemers als onderdeel van zijn eigen arboplan. Werknemers hadden dagelijks de keuze uit twee gezonde en uitgebalanceerde maaltijden die waren samengesteld door een diëtiste. De Belastingdienst, de rechtbank en het gerechtshof achtten de maaltijden niet gericht vrijgesteld, maar de Hoge Raad komt tot een ander oordeel.

**Arbobeleid werkgever bepalend**

De Hoge Raad komt tot dit oordeel, omdat arboverstrekingen in 2011 tot en met 2021 gericht vrijgesteld waren indien ze rechtstreeks voortvloeiden uit het arbobeleid van de betreffende werkgever. Tot dit arbobeleid konden in die jaren ook maatregelen horen die op grond van de Arbowet niet verplicht waren. Het verstrekken van gezonde maaltijden was weliswaar geen verplichting op grond van de Arbowet, maar kon wel door de werkgever in het arbobeleid worden opgenomen. Omdat de verstrekte maaltijden rechtstreeks voortvloeiden uit het door de werkgever gevoerde arbobeleid, waren deze gericht vrijgesteld binnen de werkkostenregeling, aldus de Hoge Raad.



### Regeling aangescherpt vanaf 2022

Sinds 2022 is bepaald dat arbovoorzieningen alleen gericht zijn vrijgesteld als deze direct samenhangen met verplichtingen volgens de Arbowet. Wie vanaf 2022 gezonde maaltijden aan zijn personeel verstrekt, kan dit dan ook niet gericht vrijgesteld doen. Werkgevers zijn volgens de Arbowet namelijk niet verplicht om hun personeel gezonde maaltijden aan te bieden.

#### **Let op!**

**Een werkgever kan de gezonde maaltijden ook vanaf 2022 nog wel aanwijzen in de vrije ruimte van de werkkostenregeling. Tot het bedrag van de vrije ruimte is dit dan onbelast, bij overschrijding bedraagt de eindheffing 80%.**

### Geen correcties voor jaren 2011-2021

Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat gezonde maaltijden vanaf 2011 tot en met 2021 gericht vrijgesteld konden worden verstrekt als deze rechtstreeks voortvloeiden uit het arbobeleid van de werkgever. Zoals hiervoor al beschreven, zal dit vanaf 2022 niet meer opgaan door de aanscherping van de regeling. Terugkomen op het verleden hoort ook niet tot de mogelijkheden. Omdat het nieuwe rechtspraak betreft, zal de Belastingdienst verzoeken om correcties voor de jaren tot en met 2021 niet honoreren.

#### **Let op!**

**Alleen als de loonheffingen voor de lunches over de jaren 2011 tot en met 2021 op 24 mei 2024 nog niet onherroepelijk vaststonden, kunt u nog met terugwerkende kracht corrigeren. De loonheffingen staan nog niet onherroepelijk vast als u bijvoorbeeld bezwaar of beroep aantekende. Dit zal in de praktijk nauwelijks voorkomen.**

## 4. Fiscale behandeling van een deelauto

Staatssecretaris Van Rij van Financiën heeft in een brief aan de Tweede Kamer duidelijkheid proberen te verschaffen over de fiscale positie van deelauto's. In de brief wordt ook aangegeven hoe deelauto's fiscaal gestimuleerd zouden kunnen worden.



### Loon- en winstbelasting

Fiscale regelingen met betrekking tot deelauto's hebben thans betrekking op de loon- en winstbelasting. Er bestaan echter nog geen aparte fiscale regelingen voor deelauto's. Dit betekent dat de bestaande regels zo goed mogelijk op deelauto's moeten worden toegepast.

### Bijtelling bij volgtijdelijke ter beschikkingstelling

Als een auto in een jaar aan meerdere werknemers ter beschikking wordt gesteld, maar gedurende een bepaalde periode nooit aan meer dan één werknemer, geldt de bijtelling voor die periode voor die ene werknemer. Omdat de grens van 500 kilometer voor privékilometers voor een heel jaar geldt, moet deze grens pro rata berekend worden. Als een werknemer de deelauto bijvoorbeeld alleen het eerste kwartaal ter beschikking heeft, mag hij maximaal 125 privékilometers rijden (1/4 van 500) om de bijtelling te voorkomen.

### Bijtelling bij gelijktijdige terbeschikkingstelling

Als een deelauto aan meerdere werknemers gelijktijdig ter beschikking wordt gesteld, moet de bekende bijtelling in redelijkheid over de gebruikers van de auto worden verdeeld. Dit is met name een administratief probleem. Omdat hierover in de praktijk veel vragen bestaan, zal op de site van de Belastingdienst een aantal voorbeelden hieromtrent worden uitgewerkt.

**Let op!**

*Als de deelauto niet aan de werknemers ter beschikking wordt gesteld, kan ook geen sprake zijn van een bijtelling.*

**Kilometervergoeding**

Aan werknemers die de eigen privéauto gebruiken voor zakelijke ritten, kan een onbelaste kilometervergoeding worden verstrekt van momenteel € 0,23/km. Er wordt op gewezen dat het gebruik van deelauto's zou kunnen worden gestimuleerd door een hogere vergoeding te betalen bij gebruik van een dergelijke auto en het bovenmatige deel onder te brengen in de werkkostenregeling.

**Aftrekbaar van de winst**

Kosten van een deelauto-abonnement die aan werknemers worden vergoed of verstrekt, zijn aftrekbaar van de winst in de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Dit is alleen anders als er een aftrekbeperking geldt, zoals de aftrekbeperking die geldt voor congressen en seminars.

**MIA/Vamil/EIA**

Ook binnen de bestaande investeringsaftrekken bestaan weinig specifieke regelingen voor deelauto's. Alleen binnen de MIA/Vamil maken toegangssystemen voor deelauto's deel uit van de Milieulijst. Hierop is 36% MIA van toepassing en de Vamil-regeling. Onderzocht wordt het percentage te verhogen naar 45.

## NIEUWSBERICHTEN

### 1. Toch recht op LKV bij overgang van onderneming

Bij een overgang van een onderneming gaan ook de werknemers over naar een nieuwe werkgever. De Belastingdienst ging ervan uit dat het recht op een loonkostenvoordeel (LKV) in zo'n situatie nooit mee overgaat naar de nieuwe werkgever. De Hoge Raad oordeelde echter dat het recht op een LKV blijft bestaan. Was in uw situatie ook sprake van overgang van een onderneming, dan blijft het recht op een LKV dus bestaan. Of u ook met terugwerkende kracht alsnog het LKV krijgt, hangt af van de vraag of u daar tijdig actie voor heeft ondernomen. Neem voor meer informatie over uw situatie contact op met een van onze adviseurs.

### 2. Onbelaste kostenvergoeding chauffeurs breed toepasbaar?

Volgens de cao Beroepsgoederenvervoer dient een werkgever zijn chauffeurs een vaste nettovergoeding te geven voor verblijfskosten. Met de Belastingdienst is afgesproken dat deze vergoeding gericht vrijgesteld is binnen de werkkostenregeling en daarmee onbelast kan zijn. Een werkgever die niet onder deze cao valt, kan eenzelfde vaste nettovergoeding gericht vrijgesteld aan zijn chauffeurs geven. Het moet dan wel gaan om chauffeurs die vervoer verrichten dat geen personenvervoer is. Daarnaast moeten deze chauffeurs vanuit kostenooipunt in gelijke omstandigheden verkeren als de chauffeurs waarop de cao betrekking heeft. Ook dient de werkgever dezelfde voorwaarden en vergoedingen te hanteren die gelden in de cao Beroepsgoederenvervoer.



### 3. BOR verloren bij faillissement

Als u uw bedrijf schenkt of uw erfgenamen verkrijgen het bedrijf bij uw overlijden, kan onder voorwaarden de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) van toepassing zijn. Deze voorwaardelijke vrijstelling komt met terugwerkende kracht te vervallen als het bedrijf niet vijf jaar wordt voortgezet. Dat geldt helaas ook bij een faillissement binnen vijf jaar. Kinderen die met toepassing van de BOR in 2014 een onderneming ontvingen, kregen na het faillissement van de onderneming in 2017 dan ook een navorderingsaanslag schenkbelasting 2014 opgelegd. Vanwege het faillissement binnen vijf jaar, verviel namelijk de voorwaardelijk toegepaste BOR. De kinderen probeerden nog de schenking uit 2014 te laten vernietigen met een beroep op dwaling. Zonder schenking kan immers ook geen schenkbelasting verschuldigd zijn. De rechter vond echter dat van dwaling geen sprake was. De navorderingsaanslag schenkbelasting bleef daarom in stand.

### 4. Btw betalen bij verkoop bouwkaavel als particulier?

Als u als particulier een bouwkaavel verkoopt, bent u hierover in principe geen btw verschuldigd. Een rechter oordeelde echter dat een particulier die twee bouwkaavels verkocht, hierover toch btw moest afdragen aan de Belastingdienst. De rechter vond dat deze particulier dit namelijk deed als btw-ondernemer en niet als particulier. Deze particulier had de verplichting op zich genomen om onder meer een bouwprogramma uit te werken, een verkavelingsplan op te stellen en de kavel bouwrijp te maken.



Hiermee had de particulier een risico aanvaard dat niet vergelijkbaar was met het risico dat bij het beheer van privévermogen aanvaard wordt. Of de levering van een bouwka­vel plaatsvindt als particulier (zonder btw) of als btw-ondernemer (met btw), is geen eenvoudige beoordeling. Het is daarom raadzaam om dit soort situaties te bespreken met een van onze adviseurs.

## **5. Subsidie voor groepshulpen kinderopvang**

Kinderopvangorganisaties kunnen vanaf 4 tot en met 29 november 2024 subsidie aanvragen voor een praktijk(leer)plaats van groepshulpen. De subsidie bedraagt maximaal € 10.056 per jaar per groepshulp en is afhankelijk van het aantal contracturen dat de groepshulp per week werkt. Een organisatie kan voor maximaal twee groepshulpen per jaar subsidie aanvragen. De subsidie kent wel een aantal voorwaarden, waaronder een arbeidsovereenkomst van minimaal 12 maanden, scholing via praktijkleren in het mbo en het krijgen van subsidie via de Subsidieregeling Praktijkleren of Praktijkleren in de derde leerweg.

## **6. Aangifte en opgaaf dividendbelasting verplicht digitaal**

Nv's en bv's die winst maken en dit uitdelen aan de aandeelhouders, moeten over het algemeen dividendbelasting inhouden en afdragen. Het tarief bedraagt 15%. Bedrijven moeten de aangifte en opgave dividendbelasting vanaf 1 juli 2024 verplicht digitaal inleveren. Voor dividenduitkeringen tot en met 2023 kon dit nog op papier plaatsvinden, voor uitkeringen vanaf 1 juli 2024 dus niet meer. De aangifte en opgaaf kunt u indienen via [Mijn Belastingdienst Zakelijk](#). U kunt ook administratieve software gebruiken of een en ander uitbesteden aan uw adviseur.